

---

# IV. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І АУДИТ

---

УДК 657.465

## СУЧАСНІ ПРОБЛЕМИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ

О. Е. Лубенченко, кандидат економічних наук

Протягом 2011 р. управлінський персонал практично всіх українських суб'єктів господарювання обговорював новації Податкового Кодексу. 2012 р. бухгалтерська еліта має детально ознайомитися з вимогами Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). Цього потребують норми законодавства, що регулюють порядок складання і подання фінансової звітності. Аналіз останніх публікацій фахівців з бухгалтерського обліку свідчить, що існує неузгодженість норм Податкового кодексу України, норм МСФЗ і Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що діють в Україні. На це звертали увагу вчені Ф. Бутинець, С. Голов, Н. Гура, В. Бабич, А. Поддєрьогін, О. Редько, Е. Гейер і фахівці-практики М. Колісник, В. Ліпінський, М. Крапивко та ін. Через неузгодження бухгалтери підприємств повинні докладати значних зусиль щодо вивчення вимог Податкового кодексу щодо обліку операцій з оподаткування, вимог МСФЗ щодо обліку господарських операцій і формування звітності, а від менеджменту підприємств – перегляду вимог до облікових служб. Сучасне законодавство потребує нових знань і навичок від бухгалтерів і в першу чергу, тих, які обіймають керівні посади.

У більшості випадків на підприємствах бухгалтерський облік веде бухгалтерська служба на чолі з головним бухгалтером, тобто бухгалтерія. Вона є відокремленим структурним підрозділом підприємства, який веде бух-

галтерський облік і стежить за дотриманням чинного законодавства, оскільки лише законні господарські операції мають відобразитися в обліку.

Завдання та функції бухгалтерської служби визначають побудову облікового підрозділу, його місце та взаємодію з іншими підрозділами.

Ведення обліку передбачає поєднання його методологічних і організаційних принципів. Питання методології обліку вирішує централізовано уповноважений менеджмент підприємства. Методологічні принципи ведення обліку для всіх однакові, а організаційні принципи кожне підприємство вирішує самостійно, враховуючи свою структуру, особливості технології та інші конкретні обставини.

Бухгалтерський облік забезпечує збирання, опрацювання і систематизацію інформації, яка необхідна для управління. Від якості бухгалтерського обліку залежить якість усієї економічної роботи на підприємстві.

Раціональна організація бухгалтерського обліку повинна забезпечувати виконання поставлених перед ним завдань при найменших затратах праці та коштів.

Для раціональної організації бухгалтерського обліку необхідно:

а) вивчити особливості технології та організації роботи підприємства, які впливають на облік;

б) врахувати можливості підприємства щодо кадрового забезпечення та використання обчислювальної техніки;

в) проаналізувати економічні взаємозв'язки між структурними підрозділами та бухгалтерією підприємства.

Завдання, функції, права, обов'язки та

відповідальність головного бухгалтера з управління і організації обліку викладено в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». Головного бухгалтера призначають та звільняють з посади власник (керівник) підприємства (рис.).

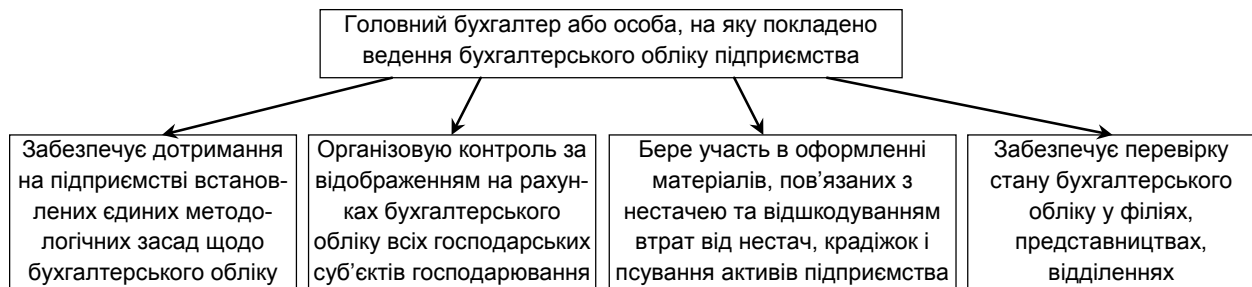


Рис. Повноваження головного бухгалтера при веденні обліку

Обліковий процес технологічно є складним, тому вивченню його організації слід приділити значну увагу.

Кількість працюючих у бухгалтерії залежності від масштабу діяльності підприємства – від одної особи (обліковий процес організує сам власник) до декількох десятків, а то й сотень осіб. Якщо в бухгалтерії зайнято дві особи, то вже вимагається поділ праці між ними (мова йде про функціональний поділ обов'язків щодо виконання облікового процесу), чітке визначення облікового процесу в часі та просторі. У разі наявності декількох осіб (7–9) слід дотримуватися наукової системи організації їх праці, яка поєднує комплекс організаційних, техніко-економічних, санітарно-гігієнічних, психофізіологічних і естетичних заходів.

Організація праці має:

а) регламентувати обов'язки та відповідальність кожного працюючого;

б) передбачати комплексне вирішення усіх питань організації праці на основі поділу та кооперації праці.

Розподіл облікової праці можливий при двох формах організації та побудови бухгалтерської служби: централізованій та децентралізованій.

При централізованій формі побудови апарату всі працівники облікової служби зосередже-

ні в центральній бухгалтерії та підпорядковані головному бухгалтеру. При децентралізованій – частина апарату знаходиться у складі лінійних функціональних служб (цехів, магазинів, ланок тощо) та в адміністративному відношенні підпорядковані керівникам цих служб. Чисельність працюючих, яка потрібна для виконання облікових робіт, визначають методом прямого розрахунку на підставі обсягу робіт.

На структуру апарату бухгалтерської служби та її побудову впливають різні чинники: обсяг і технологія виробництва, кількість працівників, види діяльності, кількість структурних підрозділів та ін.

Залежно від кількості працівників облікового апарату та підпорядкованості бухгалтерів формують типи організаційних структур:

- а) лінійна,
- б) лінійно-штабна,
- в) функціонально-комбінована.

Лінійна організаційна структура будується так, що всі виконавці безпосередньо підпорядковуються керівникові – головному бухгалтеру або головному економісту, тобто створюється єдина вертикальна лінія управління.

Лінійно-функціональна організаційна структура передбачає створення проміжних ланок-відділів, які включають декілька груп. Головний бухгалтер безпосередньо спілкується з керівником відділу (старшим бухгал-

тером), який своєю чергою передає розпорядження керівнику групи.

Функціонально-комбінована організаційна структура базується на функціональному розподілі управління та створенні окремих бухгалтерій у структурних підрозділах та використанні лінійного підпорядкування.

Під час формування структури апарату бухгалтерської служби потрібно дотримуватися таких вимог:

- а) відсутність дублювання функцій окремими виконавцями;
- б) максимальна простота відображення господарських операцій;
- в) забезпечення оптимальної кількості працівників обліку;
- г) запровадження наукової організації праці з урахуванням норм керованості;
- д) дотримання взаємозв'язку між бухгалтерською та іншими структурними підрозділами підприємства.

Від кваліфікації бухгалтерської служби значною мірою залежить кінцевий результат діяльності будь-якого підприємства. Сучасний бухгалтер не тільки веде облік, а й здійснює контроль і аналіз діяльності підприємства, бере участь у плануванні й управлінні.

Для успішного виконання своїх обов'язків бухгалтер повинен мати відповідні знання, навички та вміння. Їх набувають у результаті одержання освіти і практичної роботи. Вміння – це здатність виконувати свої обов'язки в конкретних умовах діяльності підприємства.

Формуючи кадри бухгалтерії, необхідно враховувати положення Довідника кваліфікаційних характеристик професій працівників (далі – ДКХП), який затверджений наказом Міністерства праці та соціальної політики України 28 грудня 2001 р. [1].

Обсяг завдань і обов'язків головного бухгалтера і просто бухгалтера неоднаковий, тому у ДКХП вимоги до знань наведено за професіями (табл.).

Таблиця

#### Вимоги до знань облікових працівників згідно з Довідником кваліфікаційних характеристик професій працівників

Посада	Повинен знати
Головний бухгалтер	Закони України, Укази Президента України, постанови, розпорядження, рішення Кабінету Міністрів України, Національного банку України, Державної податкової адміністрації України з питань правових засад регулювання господарської діяльності підприємства, положення (стандарту) бухгалтерського обліку та інші нормативно-правові акти Міністерства фінансів України щодо порядку ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, а також методичні документи міністерств та інших центральних органів виконавчої влади щодо галузевих особливостей застосування положень (стандартів) бухгалтерського обліку; основи технології виробництва продукції, порядок оформлення операцій та організацію документообігу за розділами обліку, форми і порядок розрахунків, порядок приймання, зарахування на баланс, зберігання і витрат коштів, товарно-матеріальних та інших цінностей; правила проведення інвентаризацій активів та зобов'язань; економіку, організацію виробництва, праці й управління; податкову справу, основи цивільного права; трудове, фінансове, господарське законодавства
Бухгалтер (з дипломом спеціаліста)	Нормативні, методичні та інші керівні матеріали з організації та ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності; облікову політику, систему реєстрів обліку, правила документообігу і технологію оброблення облікової інформації на підприємстві; план рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій; систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю
Бухгалтер	Нормативні, методичні та інші керівні матеріали з організації та ведення бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності; облікову політику, систему реєстрів бухгалтерського обліку, порядок і способи реєстрації інформації, правила документообігу і технологію оброблення облікової інформації на підприємстві; план рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій; систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку

До професії бухгалтера є кваліфікаційні вимоги. Вони ґрунтуються на двох показниках: рівень освіти і стан практичної роботи. У ДКХП наведено кваліфікаційні вимоги до бухгалтерів.

Структура облікового апарату та його кількість залежать від обсягу виробництва, складності технологічних процесів, нормативних актів щодо оподаткування, складання і подання звітності, стану дебіторської і кредиторської заборгованості, використання комп'ютерів, вибору форми обліку тощо. Під час підбору облікових працівників потрібно віддавати перевагу тим претендентам, у яких є відповідна освіта, стаж бухгалтерської роботи, вміння запам'ятовувати цифрову інформацію і правильно її оцінювати, добра зорова пам'ять, посидючість, схильність до копіткої роботи, точність, охайність, вміння кваліфіковано писати ділові листи, доповідні записки, працювати з комп'ютерною технікою.

Перехід українських підприємств до застосування норм Податкового Кодексу України (ПКУ) у 2011 р. і Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) у 2012 р. спонукають обліковий персонал до отримання нових знань. Існує безліч класифікацій знань, одну з яких наводять Ю. Громико, Р. Вечорковські [3, 4]: *encoded* – кодифіковані знання, що містяться на різних носіях інформації – на папері, в базі даних тощо; *embedded* – матеріалізовані знання, що містяться в технологіях, архітектурі, процедурах; *encultured* – загальні інтелектуальні моделі, поділювані колегами.

Знання можна також поділити на явні (*explicit*), наприклад, кодифіковані та неявні (*tacit*), тобто особистісні, які, на думку спеціалістів, не підлягають кодифікуванню. Їх не можна повністю перейняти, як наслідок – вони з великими труднощами піддаються будь-якому регулюванню. У будь-якому випадку знання, навіть якщо це особистісні знання співробітника, є активом компанії. Звільнення співробітника може призвести до негативних наслідків для підприємства. Це набуває особливої важливості для невеличких фірм, тому що більша частина їх знань не кодифікована. Бухгалтери працюють, спираючись на власний, особистий досвід. Кодифікація накопи-

чених ними знань (фіксування її на будь-яких носіях, її систематизація) дозволить зберегти відповідні знання і після звільнення співробітників, скоротити термін навчання нових колег. Кодифікація надає змогу за відповідними процедурами перетворити індивідуальні знання особи у надбання бухгалтерської служби фірми, захистити її від опортуністичних дій персоналу, допоможе уникнути помилок, застосувати найбільш ефективні практичні рішення, прискорити терміни обробки документів, зрештою, – забезпечити надання достовірної звітності, яка б у всіх суттєвих аспектах відповідала діючому законодавству.

Організація бухгалтерської служби на підприємстві вимагає витрат, які мають контролюватися менеджментом з метою їх мінімізації.

Кількість працівників бухгалтерії повинна відповідати необхідному обсягу роботи. Робочий час слід використовувати раціонально. Цього досягають завдяки нормуванню, яке дає змогу встановити норми витрачання часу, необхідного для якісного виконання роботи.

Основним прийомом підрахунку витрат часу на виконання робіт є спостереження за допомогою хронометражу, фотографії робочого часу, кінозйомки тощо. Нормування можна проводити трьома методами: а) експертна оцінка трудомісткості – однотипну роботу виконують різні особи, фіксують витрати часу і порівнюють їх між собою; б) дослідно-статистичний – порівнюється трудомісткість роботи з аналогічними показниками, які виконувались раніше; в) розрахунково-аналітичний – фотографування або самофотографування витрат робочого часу і встановлення його витрат.

Кількість облікового персоналу підприємство встановлює самостійно, враховуючи конкретні умови його діяльності. Міністерство праці та соціальної політики України Наказом № 269 від 26 вересня 2003 р. затвердило «Міжгалузеві нормативи чисельності працівників бухгалтерського обліку» [2].

Функціонування апарату бухгалтерії як самостійного структурного підрозділу регламентується відповідними нормативними документами, що визначають сукупність правил



стосовно порядку його діяльності. Зазначені нормативні документи називаються організаційними регламентами. До них належать: а) положення про бухгалтерію; б) посадові інструкції, графіки, операційні інструкції, програми управління, регламенти робочого дня і т. ін.

Організаційні регламенти з упорядкування процесу праці в бухгалтерській службі та облікового процесу можна поділити за рівнями, або ланцюжками організаційної структури апарату бухгалтерії. Відповідно формують:

а) положення про бухгалтерію підприємства; б) положення про сектор (відділ, групу) бухгалтерської служби підприємства; в) посадову інструкцію.

Бухгалтерський облік, як і кожна система знань, постійно розвивається. Розглядаючи зазначену систему як процес, що характеризується різними аспектами - технологічним, структурним і організаційним, доходимо висновку про необхідність загальної його організації. Це означає, що має бути визначено та впроваджено комплекс методів і засобів, спрямованих на раціональне функціонування та розвиток процесу бухгалтерського обліку. Впровадження в дію нових нормативів – Податкового кодексу, змін до Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в

Україні» вимагає від бухгалтерських служб постійного навчання. Розглянуті у статті заходи дозволять підвищити рівень конкурентоспроможності облікового персоналу.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Довідник кваліфікаційних характеристик професій працівників, затв. Наказом Міністерства праці та соціальної політики України 28 груд. 2001 р. – К. : [б. в.], 2001. – 285 с.
2. Міжгалузеві нормативи чисельності працівників бухгалтерського обліку, затв. Наказом Міністерства праці та соціальної політики України № 269 від 26 верес. 2003 р. – К. : [б. в.], 2003. – 124 с.
3. Громько Ю. Формирование понятия собственности на основе мыследеятельностного подхода [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.mission.ru>. – Название с экрана.
4. Вечорковскі Р. Розвиток конкурентних переваг підприємств малого і середнього бізнесу // Маркетингові дослідження в Україні : тези доп. III Міжнар. наук.-прак. конф. – К. : КНТЕУ, 2004. – С. 54.
5. Організація бухгалтерського обліку : навч. посіб. для студ. вузів спец. 7.050106 «Облік та аудит» / Ф. Ф. Бутинець, О. В. Олійник, М. М. Шигун, С. М. Шулепова. – Житомир : ЖІТІ, 2009. – 576 с.

УДК 657.1:330.534.4

## ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИДАТКІВ БЮДЖЕТНИХ ЗАКЛАДІВ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я НА ЗДІЙСНЕННЯ ПЛАТНИХ МЕДИЧНИХ ПОСЛУГ

**О. Б. Юрченко, кандидат економічних наук**

У сучасних економічних умовах, коли медичні бюджетні установи не забезпечені в повному обсязі державним фінансуванням для виконання своєї безпосередньої функції, а саме надання безоплатної медичної допомоги громадянам, і оскільки ресурси державного бюджету завжди обмежені, вони розширюють сферу своєї діяльності й залучаються до

нових умов господарювання в системі ринкових відносин за рахунок надання платних медичних послуг і, таким чином, залучення в систему охорони здоров'я позабюджетних коштів.

Успіх функціонування медичних установ у більшості випадків визначається організацією бухгалтерського обліку, що дозволяє отримати